



TITLE:

相續税に於ける特殊累進に就きて

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 相續税に於ける特殊累進に就きて. 經濟論叢 1922, 15(6): 795-809

ISSUE DATE:

1922-12-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127976>

RIGHT:

# 東京帝國大學經濟學會 經濟論叢

第五十卷 第六號

大正十一年十二月一日發行

## 論叢

相續税に於ける特殊累進に就きて

法學博士 神戸 正雄

勞農露國の農業

法學博士 河田 嗣郎

マルクス氏の集産主義の實行難を論ず

法學博士 田島 錦治

基督教文明の發展概論

法學博士 財部 靜治

經濟道と經濟術

法學士 作田 莊一

## 資料

中央市場論并に食料品配給費研究

法學博士 戸田 海市

## 說苑

リストと歴史派經濟學

法學士 山口 正太郎

我國の都市及地方に於ける婚姻の統計的觀察

經濟學士 岡崎 文規

## 雜錄

無責任なる翻譯の一例

法學博士 河上 肇

原田學士譯ボーリユー經濟學原論

經濟學士 小川 福太郎

價格指數に就て

法學士 汐見 三郎

附錄 本誌第十五卷總目錄

# 經濟論叢

第十五卷 第六號 (通卷第九十號)

大正十一年十二月發行

論

叢

## 相續税に於ける特殊累進に就きて

神戸 正雄

緒言(本研究の目的)

第一段 從來認められたる相續税の特殊累進 (一)相續税に於ける從來の特殊累進、(A)一般(B)日本に於ける特例(イ)相續の種類によるもの(ロ)家族員たる否とによるもの、(二)累進課税の意義

第二段 新しく認めらるべき相續税の特殊累進 (一)相續税に於ける新しき特殊累進の支持點及其説明(A)其支持點(B)其理由(二)新しき特殊累進の實行方法

結論(全文の要旨)

緒言

今の租税は給付能力に應ずる課税といふ事が根底となり、其能力に應ずる爲めに累進率を出來

論叢 相續税に於ける特殊累進に就きて

第十五卷 (第六號)

(一) 七九五

得るだけ廣く採用することは一般に承認さるゝ所である。之を爭ふ人はあるけれども其は少數に過ぎぬ。少數意見必ずしも不當と限らぬが、私としては通説を奉じて居り、まだ之を變説するの必要を認めぬ。たゞ此累進が性質上、何税にも適用さるゝといふことは出來ず、其の適用の出來ぬ税の少らぬ所である。就中、交通税に屬するものゝ如きは其であるが、恰かも相續税などは其例外ともいふべく、むしろ累進の適用され得る代表的のものであり(註二)、而かも其が他の累進適用可能の税よりも一層長く適用され、即ち二重にも適用せられて、最普通の累進たる從量累進といふべき相續財産の大きさに依る累進のみならず、從質累進ともいふべき、相續人と被相續人との間の親等による特殊なる累進もが適用されて居る(註三)。其事は今日まで學說實際共に一般に承認して居ることで、別に取り立てゝ詳しく論ずる程のことではないが、私は兼ねて此相續税については其他にも累進課税適用の餘地ありと考ふる所で、嘗て一たび之を説いた所ではあるけれども、其説明簡に過ぎて不十分に感ずるにより、之を補充したくもあり、且つ其後の研究により當時考へ及ばなかつた新しき支持點をも得たから、其を發表したくもあり、茲に此文を作るものである。

(註二)例之、ヘッケルは、交通税は比例の適用範圍であるが、例外は相續税で、此にては以前より、相續人の被相續人に對する親等度の距離により、往々にして又相續財産の大きさによつて累進率が行はれたといひ、ガルンツェルも、容易に理解し得

1) 拙著、租税研究第一卷、344、以下、

べき理由より、累進は最良く人税「相續税を込めて」に於て實行せしむといふ。<sup>2)</sup>

(註二) 前出ヘツケル参照、尙ほ彼は、累進の三の適用根據が確定せらるゝ。一は租税物體の大きさによる分級、そして此が通例である。次は租税物體の組成による分級(有基所得の重態、及終りに主觀的動機による分級(相續税に於ける親等による累進)といふ。<sup>3)</sup> 私が從價累進といふたのは彼の擧げた第一のものであり、其の第二第三は從價累進といふべきである。尤も廣く從價累進といへば此外に、消費税に於ける累進、輕酒所得税、土地又は財産増價税に於ける所得又は増價の割合に應ずる累進、相續税に於ける上記以外の累進もある。

## 第一段 從來認められたる相續税の特殊累進

### (一) 相續税に於ける從來の特殊累進

(A) 一般——從來相續税にては相續財産の大きさに依る普通の累進の外に、親等の遠近による特殊累進が行はれて居り、又其が學問上にも廣く承認されて居る(註三)。而かも此は決して新しい產物ではなくて、餘程古い昔からしての事である(註四)。其説明は又能力原則からして十分附く。大なる相續財産を相續する者は、小さな相續財産を承繼する者よりも、其よりして税を拂ふに就いて感ずる所の苦痛が割合に小であり、隨ふて又能力は一層大といふことが出來、大相續財産の相續者に小相續財産相續者よりも一層高き率を課するを至當とすることとなる。そして同額の相續財産にても親等の近き者は其遠き者よりも之を相續するに就き、其を一層多く當然なりとする考があり(註五)、隨ふて之よりして税を拂ふにつき一層多くの苦痛を感じ、隨ふて又此に對し一層輕き税

2) Heckel, Lehrbuch. I. S. 185-6. Gruntzel, Grundriss d. Fw. S. 32.

3) Heckel, ebenda. S. 185.

率を適用するを至當とすることになる。或は此後の種類の累進に對しては、其承繼する權利が近親者にてても遠親者にてても同一也といふことで反對する人もあるが(註六)、此はあまりに形式的皮相的の見方で、義務者の心理的主觀的狀態を看過するものである。探ることを得ぬ。

(註三)「ヘツケル前出註」及二、參照。尙ほ彼は別の處にて相續税の一特徴は親等による累進と爲し、ソグナーも、相續税の高さは、第一に親等により、第二に相續財産部又は遺産の絶対の大きさによつて定むべきものと爲し、シエフレー、シエラー、エーベルヒ、ロツツ、バステープル等凡べて同様のことを説き、ラウ、コンラード、コツサ、バリュー、ウエスト等すべて此税に於ける親等分級の正當を説く、<sup>4)</sup>

(註四)シエールは曰ふ。羅馬のアウグスツス帝の御世の相續税が既に親等によつて租税義務の相違を作り、後世のは之に倣ふたのであると。<sup>5)</sup>

(註五)シエラーは、親等に依る分級が一般の權制自覺に適ふといふて居るが、同趣旨に歸する。ヘツケルも、相續人が非親族者なるときには、財産が直系外屬へ歸したときよりも、所得成形分化の上への、財産増加の影響は一層強いものである。純經濟上より見て、前者に於て後者に於けるよりも、經濟力が常に絶対的のみならず、相對的にも一層大に増加する。直系外屬相續にては、財産増加が當然既に豫め見積らるゝ。此外に家族に關係する累進率の爲めに尙別に倫理的根據があつて、累進税の負擔は補償的作用を爲すべく、家族員の扶養義務の相關物として現はるといふ。其他エーベルヒは、親等による税率の分級は被相續人と相續人との間の關係の密疎の表示として辯護せらるゝと爲し、シャルは親等による相續税の累進は平等及公正租税分配の單純なる要求として現はるといふ。何れも同様の趣旨に歸す。<sup>6)</sup>

マルグトが、財産増加の重要は異つた親等によつて同でないといひ、其説明として、最近き親等者(夫婦小供)は家族主の死によつて、其家族主の人的勞働及能力により得られた所得が經濟經營の爲め家族の方便より除かるるだけにて、往々にして不良となる。其他の死者の家に屬した人にせりても、彼等に歸したる相續部あるに拘らず、其經濟地位の不良を生じ得るこ

4) Heckel, a. a. O. S. 422. Wagner, Fw, 2 Aufl, II. S. 592. Schäffle, Steuern. B. T. S. 427. Schöler, Reichserbschaftssteier. S. 76. Ebeberg, Fw. 9 Aufl. S. 315. Lotz, Fw. S. 559. Bastable, public finance. 3 ed. p. 595. Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. S. 207. Conrad, Fw. 2 Aufl. S. 41. Cossa, Fw. S. 103. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. III. p. 137. West, The inheritant tax. p. 217.

5) Scheel, Erbschaftssteuern und Erbschaftsreform. S. 11.

いふが、此では相續人と被相續人との同家族に屬する否と、被相續人に人的所得のありたる否とが夫の重要な相違を來たすことを説明するには足るが、廣く親等の差異による重要な相違を説明することは出来ない。

(註六) フォウケは曰く、最近親者の要求權は、より近き者のないときに遠親者の持つ所の權利と異つたものではない。此に權利の品質に相違はない。或者が或權利をもつときに、他の者が其内容の品質に於て異なるを得る權利を有たぬ。兩者同一の權利をもつ。最遠親等者は最近親者と同一權利をもつ。國家が相續税を要求するときには彼は或者を他の者と同様に扱はなくてはならぬ。故に最近親者の免除は遠親者の高き負擔と同様に辯護せられないと。<sup>6)</sup>

(B) 日本に於ける特例——としては上記二のもの、外に、家督相續と遺産相續とによる税率等差と、相續人が被相續人の家族たる否とに依る税率等差とがある。<sup>7)</sup>勿論此後者の加味は不十分ではあるが、兎も角幾らかは行はれて居る。又此に家族といふのは理論上からいへば事實上經濟上の家族である場合に一層切實であるけれども日本の税法でいふのは法律上戸籍上のであつて、説明の徹底し兼ねる嫌はある。(い)として前者に屬する税率等差は一の特殊累進ともいひ得べきものであり、相續の種類による累進といふべきものである。此は日本の特殊なる相續制度の結果で、斯かる差等課税を爲すのは家督相續隨ふて家の制度を保護する所以といひ得る。併し純能力原則よりしても、家督相續の場合には遺産相續の場合よりも、相續人に於て其相續を當然とする念が一層強く、税によつて感すべき苦痛が一層大と認むべきであるから此差等課税を當然といふことに辯解し得る。此は日本の特別なのであつて、夫の親等累進の一變體ともいひ得る。(ろ)第二種の税率

6) Schüler, a. a. O. S. 77. Heckel, a. a. O. S. 422-3. Ebeberg, a. a. O. S. 315. Schall, Verkehrs-und Erbschaftssteuern. (Schönberg Hb, 4 Aufl, III-I) S. 740.

7) Borgh, Fw. S. 161-2.

8) Vocke, Grundzüge d. Fw. S. 127.

9) 日本相續税法 8 條。

等差も亦、親等累進の一變種ともいひ得るもので、最親しき者は自ら家族員であることが多く、遠親者は然らざることが多い。たゞ必ずしも常に然りとはいふべからずして、最近き者却て非家族員たり、遠親者が家族員たることもあるが、兎に角同親等者にて家族員たる場合と然らざる場合とを生ずる。此場合に於て家族員たるものに在つては其經濟が相續人被相續人共通で、被相續人の死亡の爲め相續人の地位は落つることありとも別に異くはならず、隨ふて家族員たらざる相續人の經濟上の地位の、相續により確かに向上すると比して、租税給付につきての苦痛は一層大に、給付能力一層小といふことになる。尤も日本の場合の如く戸籍上の家族員と否とにて區別するのであれば、此は右の説明に依るを得ぬ。其は單に家族員は然らざる者に比し相續を當然とするの念一層強しと見て差等課税を爲すと解すべきである。或は外國にて親等による累進を否定し、其代りに相續人が從來被相續人の事實上の家族員たりしや否やによりて累進課税を爲すべしとの論がある(註七)。其親等による累進を否認するのは過ぎて居るけれども、家族員たりしや否やにより差等課税することの切實なることだけは争はれぬ。

(註七) Gruntzel は曰ふ。親等に依る累進は辯護せられない。勿論近き相續人は財産を通例共力して得、且つ既に死者の存命中に共受し、隨つて相續の爲めには遠親者の如く爾く給付能力あるものにならない。隨て又、累進が家計に從屬したことに係らなくてはならずして、親等に係らないといふことが示さる。<sup>10)</sup>

(二) 累進課税の意義——說いて此に至ると累進課税の意義を一言するを適當と思ふ。既に相續税

10) Gruntzel, a. a. O. S. 51.



に於ける相續財産の大きさによる以外の差等課税をも累進と爲すときに、累進の意義は、夫の所得、又は廣く課税標準の大きさによりて税率を増加するものといふべきではなくて、廣く或課税標準に對して増進する所の税率を課するものと解しなくてはならぬ(註八)。私が後段に相續税の累進を説くも亦た此廣き意味に於てある。

(註八) 試みに諸學者の累進の定義を分類して示さう。

(1) 最廣き解釋を採るもの即ち私が此に採る所と同一なるもの——課税標準に對し増進する所の税率を課するものとするもの。——例之、シエフラーは人は累進税の下に、課税標準に増進する所の税歩又は税率を課するものを理解すべき爲し、コンドルセも、課税價值の比例以上に擴げらるゝ税と爲す。<sup>11)</sup>

(2) 前者よりも狭く、課税標準の大きさによりて税率を増加するものとするもの。——此は最普通の解釋であるが、此見解から往くと、私の從質累進といふのは(前出註二參照)準累進でもいふより外ない。例之、ガルニエーは税は此が課税標準の重さと共に、比例以上に急速に高めらるゝときに累進であるといひ、シャルトンは、累進税の下に、税率が課税標準の額に應じて變化するものと爲し、ニツチは、課額と課税すべき富との割合が、課税標準の増加によつて變化するときに税が累進であるといひ、ノイマンは累進税の意義を固有なると非固有なるとに分ち、第一義では税率が義務者の全財産又は所得の大きさなるよりも一層多く高めらるゝが如きもの、第二義では他の物體の大きさにより税率を高むるものと爲す。そしてヘツケルの如きは累進税にては所得財産又は交通物體の増減と共に税率が變化し、増又は減すといふが、別の處にては累進に三の適用根據ありといふて、從質累進をも認めて居る(前出註二參照)。グルンツェルも、累進を定義しては、課税標準の交換價值の上と共に百分率が上るときに現はるといふて居るが、別の處では消費税と手数料(彼は交通税の多くのものを此に入る)とでも、品質、自己評定等による分級により擔税者の種々なる團塊の給付能力に顧慮が取られ得るといふて居る。<sup>12)</sup>

11) Schäffle, Steuern. A. T. S. 282. Suret, Théorie de l'impôt progressif. p. 10.  
12) Suret, l. c. p. 11, 13. Nitti, Principes de Science des finances. p. 354.  
Neumann, Die Steuer nach der Steuerfähigkeit. (Jahrbücher f. Nationalökonomie und Statistik. 1880.) S. 555. Heckel, a. a. O. S. 185. Gruntzel, a. a. O. S. 32.

(3) 課税すべき所得の大となるに従つて税率を高むるものとすもの、——例之、ウンブエンパツハは、租税累進の本質は、異りたる高き所得が其算術的相違の單純なる割合にては課税に引かれず、併し増加する所の所得の高さが比例以上に大となる所の租税能力を意味するだけ、其れだけ急速に上る所の税率にて課税に引かるゝことに存すといふ。更らにホルグトは、累進即ち一層高き所得を割合に一層重く課するものといふ。併し彼は之を寛かに解して、明かな形では累進は唯だ直接税に現はるゝけれども、間接税でも、富者階級の需要品、随つて特に奢侈品が貧者階級の大量消費品よりも一層鋭く課せらるゝことによりて適用を見出すといふて居り、ワルカトも、比例又は累進の問題は主として所得税にて考察に来る、假令此が其他の直接税及多少は間接税にても、特に煙草專賣に於ける最上等葉巻の高き課税によりて可能であるともいひ、バステープルも、一方では累進税とは所得が増加するに従つて税率を高くする凡べての體系を含むといふて居るけれども、之を普通の意味の累進と爲して、別に相續税に於ける親等による累進を認むる所である。<sup>13)</sup>

(4) 義務者の財産の大なるに應じて税率を高むるものとすもの、——例之、コッサの如し。彼は曰く、其測定が財産の相違と共に、各箇の税額が財産の増加するよりも一層速かなる割合にて増加するが如き方法にて異りて成形さるべきに、税を累進といふ。<sup>14)</sup>

## 第二段 新しく認めらるべき相續税の特殊累進

(一) 相續税に於ける新しき特殊累進の支持點及其説明

(A) 其支持點——私は兼ねて相續税の累進は從來のだけで甘んずべきものでないと考へて居る。從來、相續税につき普通の累進に甘んぜずして、相續人被相續人の親等關係による其をも考へ、更に進んで相續の種類や、相續人が被相續人の家族たりしや否や等までも考へて差等課税すること

13) Umpfenbach, Fw. S. 169. Borgh, a. a. O. S. 94. 95. Walcker, Fw. S. 64-5. Bastable, l. c. p. 305. 395.

14) Cossa, a. a. O. S. 61.

ゝなつたのは何れも確かに給付能力に應ずる上に適切なことではあるが、併し未だ其以外にも考慮すべきものがあり、特に中には其以上重要な支持點さへあることを無視するのは遺憾である。

即ち相續人の營利能力の有無大小、相續人の所得及財産狀態、相續人が被相續人の家族たりし場合に被相續人が人的所得を擧げつゝありたりや否や及其大小、同一の場合に相續人が其家族の營利に参加したりしや否や及其大小、此四のものも亦、相續税に於ける給付能力に差等を生ぜしむる原因で、之によりて累進課税を計畫するの理由がある。

(B) 其理由——第一、相續人の營利能力の有無大小といふことは其他同一事情の下に同一額相續財産を承繼したものに於ける給付能力に大小を生ぜしむる一の原因となる。相續人の營利能力のなる場合には、其小なる場合又は之なき場合よりも、其相續財産より一層多くの利益を擧ぐることを得るの見込があり(註九)、其の爲め之よりして税を拂ふにつき感ずる苦痛は一層小さい傾がある。随ふて給付能力一層大といふを得る。尤も詳しくいふと、彼が凡べての相續財産を投資に充つると假定すると、一方には營利能力大なるものにては此財産よりして營利能力小なる者よりも一層大きな所得の得らるゝ見込があり、随て一層多くの税を拂ふても其の餘裕を有ち、此點からは累進課税を至當ともいひ得るが、併し其反面に恰かも斯かる見込あるの故に營利能力大なる人は其の新に有つことゝなりたる相續財産を、營利能力小なる人よりも一層重く見積り、之よ

り税を出すにつき一層大な苦痛を感じるともいへる。即ち投資を假定しては彼是れ考合せて特に累進に及ばず、むしろ比例で澤山といふことにもなる。併し相續者は其得たる相續財産を必ず凡べて投資に充つることは限らぬ。彼は之を直ちに消費に充つることも出来るし、又投資に充てた物にても其より生ずる所得を消費に充つることを得る。即ち此相續財産を直接間接に消費に充つることを得る。そして彼が此消費の方を考へて相續財産を評價するときは、又投資は所詮自目的でなくて手段であり、消費の方がむしろ主要な目的となるべきものとするとき、全體上、一層大なる餘裕を持ち得べき營利能力大なる者にては、其小なる者よりも税につき感ずる苦痛がむしろ多少とも一層小なるものと見るを妥當とする。第二に他の事情同一として相續人が別に既に獨立の所得を擧げ獨自の財産を有したりや否や及其大小如何といふこともが相續財産に對する相續者の感知を變化せしめる。彼が此の如き物を持ち而かも大なるものを有したる場合には、其然らざる場合に比し税により受くる苦痛が一層輕く、一層大な負擔を爲し得る（註一〇）。即ち相續人にして獨自の財産があり大なる所得があるならば、相續財産の如きは別に當てにせずしても能く生活し得る。此から大なる税が取られたからといふて大に困まるといふことではない。然るに彼が無一物無所得の場合には相續財産は彼に取りては生存上の絶對必要方便で、之より税を出すことは非常なる苦しみともなる。尤も此についても投資者心理を持出すと、累進の説明が六つかしくなる。大

な獨自の所得を有つ者が小な其をもつ者よりも、受取るべき相續財産について一層高く見懐るかも知れない。併し今日一般に行はるゝ所得累進課税を是認し、且つ給付能力よりして之を説明するの見解を探るとすれば、此場合にも大所得者に於ては小所得者よりも同一税にても多少とも割合に軽く感ぜらるゝと解する外ない、そして私は此相續人の所得財産の有無大小、其は日本で行ふとしては所得の大小に依る外なからうが、其によりて相續税率を變化さすことは是非行はなくてはならぬことと思ふ。相續税の累進といへば從來は、相續財産の大小や親等の遠疎に重きを置いたけれども、相續人自身の所得の大小といふことにも此と對等の重さを認めなくてはならぬ。實際に於ても此相續人自身の經濟上の地位といふことが相續財産に對し、及之につき拂はるゝ所の税に對しての評定に於ては非常に大な關係がある。之を相當重く見て良い。そして一面から見ると相續人は被相續人の經濟に屬し、彼獨自の所得をもたぬことが多いから、其適用が少く、格別之を問題とするにも及ばぬやうでもあるが、併し又他方から見ると文化が進み分業が盛となり交通が自由になると、人々が親の處にて親の經濟の下に屬することは少くなり、益々多く獨立の經濟を立て獨自の所得をもつことになる。其故に此事は將來益々重要な支持點となるべきである。そして此を考慮することは相續税について屢々行はるゝ所の述脫を矯正することにもなる。其は他日拂ふべき相續税を免るゝ爲めに、親が子の名にて財産を買入れて置くことを妨ぐことに

もなる。此も財産の種類によりては又其子が丁年以下のものであれば、贈與の一種でないかと目星を附けて税法二十三條を適用することも出来るが、其子が既に丁年以上ともなつて居ると此を適用することは難く、つひ遁脱と知りつゝ見逃がす外ないことになる。然るに相續人自身の所得状態を見て其大なるものは小なるものよりも高い税率を適用さるゝことになれば、夫の方法による遁脱を或度まで不利とするから、之を行ふことが少くなる。第三には相續人が被相續人の家族たりし場合に被相續人が人的所得を挙げたる場合には、被相續人が之を挙げなかつた場合と比し、被相續人の死亡随つて相續によつて相續人の經濟上の地位が一層低下することゝなる。随ふて税を拂ふにつき一層多くの苦痛を感じる。即ち給付能力一層小なりと見て差等課税を爲すべきものである(註一)。第四には齊しく相續人が被相續人の家族なりし場合に相續人が其家族としての營利に参加し貢獻して居つた場合には、然らざる場合に比して相續財産に對する感知が異り、即ち此に於て自分も一分貢獻して居るといふ感知があり、随つて相續を當然と考ふる感知が強く、随ふては又之につき税を拂ふに於て感ずる苦痛は一層大きく、給付能力一層小と見るべきであり、随ふては此にても差等課税を爲すべきものといふことになる(註二)。

(註九 此事のヒントをヘツケルが與へた。彼は曰く、相續又は贈與によつて生ずる財産の積極的增加すらもが、尙ほ當を致した所の經濟(相續人)の給付能力の事實上の増加度につきては確かにして明なる洞察を許さない。十萬マルクの貸方を有する相續財産は例之全く異つた方法にて具體的貢獻力を増加し得る。用心深き利殖者は三分五厘の不動産抵當債券を買つて之

を靜かに投資するけれども、埒帖なる商工業者は之によりて其營業を擴張し工場に新機械道具を備ふるこゝになる。<sup>15)</sup>

(註一〇) フォツケが普通に認めらるゝ相続財産の大きさに依る累進に反對する理由の中に此事のヒントがある。彼は曰く、大なる相続財産又は遺産が常に又は少くとも通例、富者に歸するならば、且つ通例考へられ及要求さるゝ如く累進の爲めに事實の性質より要求されたる一定の度が表示され及恣意が排除せらるゝを得るならば此も尤もである。けれども累進税は唯だ人の全體の給付能力に對する關係にてのみ理由づけられることが出来、且つ夫の前提が唯だ偶々當るに過ぎないから、此要求に對する正當が許さるゝ能はず。<sup>16)</sup>

獨逸の一九一九年の相続税中の遺産取得税が此趣旨を採用し、本税の外、相続人が相続當時に有つ財産の價格に應じて附加税を課することとした。財産税の未だない所の日本では此に依ること難く、勢ひ所得の大小に應じて之を行ふこゝなるべきであらう。

(註一一) 前出註五ホルグト參照。尙アダムスミスが、父の死は彼と同家に生活するが如き小供には所得の増加を伴ふこゝ種で往々にして所得の大減少を伴ふといふは此場合を指す。<sup>17)</sup>

(註一二) 前出註七グルンツエル參照。尙ほエーベルヒも、被相続人の家庭の中に屬し其勤務に立ちたる人々への相続は有利とせらるべきものであるといふ。<sup>18)</sup>

(二) 新しき特殊累進の實行方法——然らば如何にして之を實現するかといふと、第一の相続人の營利能力の有無大小といふことは出来れば精密に考慮したいけれども、租税技術上は六づかしい。此は精々營利能力ある普通人を本位として正常率を定めて、營利能力なき未丁年者、老年者、不具癱疾者等の場合に一定の宥恕を行ふといふ位にするより外ない。其もあまり大した宥恕を行ふことは考物で、餘り此が大きくなると之を濫用するの弊を生ずる。又特に未丁年者の如きには間々

- 15) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern (Finanz Archiv. 7 Jg. 2. Bd.) S. 27-8.
- 16) Vocke, a. a. O. S. 128.
- 17) Adam Smith, Wealth of Nations. B. V. Ch. II. pt II, Appendix to Art. I & II.
- 18) Eheberg, a. a. O. S. 315.

營利能力大なるがあり、丁年者にして却つて其乏しきこともあるから、大した差をつけては不公平となる、營利能力の有無は其れに依つて多少斟酌せらるゝが、其大小の方は六つかしい。此方は次ぎの相続人の所得の處で一緒に捕捉するより外仕方ない。で第二の相続者の獨自の所得の有無大小は所得税を基礎として大體之を知り得る。之によりて若干の階級を作り税率を差等附けることゝ爲すべきである。其の爲め税率が面倒とはなるが其は已むを得ない。第三の相続人が被相続人の家族たりし場合に被相続人が人的所得を擧げたりや否やは、其の之を擧げて居なかつた場合に正常率を適用し、其の之を擧げて居た場合に一級だけ率を下げて適用する位より仕方がない。精密にいふと其人的所得の大小及其と相続財産との割合までも考慮しなくてはならぬが、其は繁に堪えず實行が出来難い。第四の被相続人の經濟に貢献したや否やといふ事も、精密にいふと貢献の程度、其貢献の繼續期間までも考慮しなくてはならぬが、到底煩に堪えぬから、相続人が貢献したと認め得る場合に今一級の税率低下を行ふといふ位のことしか出来ない。で理屈としては色々累進的課税を行ふべきものが多々あることにはなるが、偕て之が實現となると、むしろ宥恕事項といふべきものに過ぎないことになる嫌がある。が兎も角、特に相続者の獨自の所得の有無大小だけは特別な累進率を工夫することの出来易いことでもあるから、此なりとも別に新しく試みたいものである。



## 結 論

要之、相續税は累進を行ふに適した税であり、由來、相續財産の大きさに依る普通の累進の外に、親等による特殊の累進も行はれ、そして我邦では此以外に相續の種類、家族員と否ともが累進の支持點となつて居るが、私は尙其以外にも能力原則の適用として、相續人の營利能力の有無大小、其獨自の所得財産の有無大小、相續人が被相續人の家族たりし場合に被相續人が人的所得を有したりや否や並に相續人が被相續人の營利に貢獻したりや否や及其大小といふことも累進採用の根據となり得ると思ふ。併し之が實行方法としては相續人の所得の有無大小だけが特別なる税率工夫を勧めしむることゝなるが、他のものは其々正常率に對する宥恕の程度にしか行へない(註二三)

(註二三) 相續税に於ける特殊累進として從來考へられたものが今二つある。相續人の蓋然的生存期に依るものと、前相續より現相續に至る過去の期間の長短に依るものであるが、<sup>19)</sup>之等は能力原則の適用として考へられたものでなく、財産元本侵蝕の危険を避けるが爲めに考へられたものであるから、茲に特に擧げなかつた。併し廣く論ずれば之をも擧ぐべきであつたであらう。